

## **BGE 149 II 255**

Bundesgericht (BGE), 2023-06-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_149 II 255](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_149_II_255)

FR: ATF 149 II 255

IT: DTF 149 II 255

### **Regeste**

Regeste Art. 18 Abs. 2 lit. a-c bzw. lit. d-i, Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG 2009; Charakter und Rechtsfolgen eines Investitionsbeitrags, der durch die öffentliche Hand ausgerichtet wird und der Förderung der privatwirtschaftlich erbrachten medizinischen Spitzenforschung dient. Nichtentgelte liegen ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer. Daher wirken sie sich grundsätzlich vorsteuerneutral aus (Art. 18 Abs. 2 lit. d-i MWSTG 2009; "Nichtentgelte ohne Steuerfolgen"). Nur im Fall von Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG 2009 handelt es sich um "Nichtentgelte mit Steuerfolgen", indem der Vorsteuerabzug insofern verhältnismässig zu kürzen ist (E. 2.2). Die "gegenleistungslose" Geldleistung durch einen kantonalen Lotteriefonds erweist sich vorliegend als vorsteuerwirksame Subvention: Die privatrechtliche Institution, die die ermessensweise erbrachten Mittel empfängt, kann über den Investitionsbeitrag nicht nach eigenem Gutdünken verfügen (was für eine vorsteuerneutrale Spende spräche). Vielmehr hat sie die Mittel entsprechend der vordefinierten, im öffentlichen Interesse liegenden Zwecksetzung einzusetzen. Der Umstand, dass die Mittel über mehrere Stationen flossen, lässt im vorliegenden Fall den Charakter als Subvention unberührt, da für alle Beteiligten klar war, dass die Mittel letztlich der privatrechtlichen Institution zukommen sollten (E. 3.2).

### **Erwägungen**

#### **E. 2.1**

Der Bund kann auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen einschliesslich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer erheben ( Art. 130 Abs. 1 BV ). Der Gesetzgeber hat von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG BGE 149 II 255 S. 259 2009; SR 641.20) erlassen. Die Mehrwertsteuer ist als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgebildet (Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG 2009), was die Erhebungskonzeption zum Ausdruck bringt ( BGE 144 II 412 E. 2.1; BGE 142 II 488 E. 2.2.2). Die Mehrwertsteuer bezweckt die "Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland" ( Belastungskonzeption gemäss Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009; BGE 148 II 233 E. 4.2; BGE 144 II 412 E. 2.1; BGE 142 II 488 E. 2.2.1; zum Ganzen PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Commentaire romand, Constitution fédérale [nachfolgend: CR-Const.], 2021, N. 12 und 13 zu Art. 130 BV ).

#### **E. 2.2.1**

Der mehrwertsteuerrechtlichen Inlandsteuer (Art. 10 ff. MWSTG 2009) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten (Haupt-)Leistungen. Solche sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 Halbsatz 2 MWSTG 2009). Von einer (Haupt-)Leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn ist zu sprechen, falls die leistungserbringende Person einer leistungsempfangenden Drittperson

einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert einräumt, wobei die leistungserbringende Person hierfür eine Gegenleistung ("Entgelt") erwartet (Art. 3 lit. c MWSTG 2009). Die Leistung des steuerpflichtigen Unternehmens muss mithin die Gegenleistung des Leistungsempfängers auslösen (Aspekt der Kausalität); die steuerpflichtige Person erbringt die Leistung, um eine Gegenleistung zu erhalten (Aspekt der Finalität; Urteil 2C\_967/2013 vom 19. Mai 2014 E. 2.1). Haupt- und Gegenleistung sind vermutungsweise wirtschaftlich gleichwertig (äquivalent; BGE 140 I 153 E. 2.5.1) und unterliegen dem Konnex einer "inneren wirtschaftlichen Verknüpfung" (Urteil 2C\_217/2022 vom 15. Dezember 2022 E. 6.1; BGE 141 II 182 E. 3.3, BGE 141 II 199 E. 5.2; BGE 140 I 153 E. 2.5.1; BGE 140 II 80 E. 2.1; BGE 138 II 239 E. 3.2; BGE 126 II 443 E. 6a). Beim Entgelt im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn handelt es sich um den Vermögenswert, den die leistungsempfangende Person - oder an ihrer Stelle eine weitere Drittperson - für den Erhalt der (Haupt-)Leistung aufwendet (Art. 3 lit. f MWSTG 2009; BGE 140 I 153 E. 2.5.1; zuletzt Urteil 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.1).

#### **E. 2.2.2**

Zur Verwirklichung der Belastungskonzeption (vorne E. 2.1) ist dem inlandsteuerpflichtigen Unternehmensträger (Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009) die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs einzuräumen. Die steuerpflichtige Person ist demzufolge berechtigt, im Rahmen BGE 149 II 255 S. 260 ihrer unternehmerischen Tätigkeit (Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009) die ihr erwachsenden Vorsteuern laufend abzuziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG 2009; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5. Aufl. 2021, § 16 N. 3.4). Die Möglichkeit zum Abzug der Vorsteuer besteht, falls und soweit die inlandsteuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 3 MWSTG 2009) und sie die Vorsteuer wirtschaftlich tatsächlich trägt ( BGE 142 II 488 E. 2.3.3; Urteil 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.2).

#### **E. 2.2.3**

Ausnahmen von der Möglichkeit des laufenden und vor allem vollständigen Vorsteuerabzugs erfordern eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft 2008], BBl 2008 6885, insb. 6975 zu E-Art. 29 Abs. 1). Eine derartige gesetzliche Grundlage findet sich insbesondere in Art. 29 MWSTG 2009 ("Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug"). In einem solchen Fall ist die Vorsteuer zu " korrigieren ". Die Vorsteuer kann ferner nicht abgezogen werden, falls ein "Nichtentgelt" im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG 2009 vorliegt. Diesfalls ist der Vorsteuerabzug " verhältnismässig zu kürzen " (Art. 18 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 33 MWSTG 2009; Urteil 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.3).

#### **E. 2.2.4**

Unter einem mehrwertsteuerrechtlichen Nichtentgelt ist ein Mittelfluss zu verstehen, dem keine tatbestandsmässige (Haupt-) Leistung gegenübersteht (Art. 18 Abs. 2 MWSTG 2009). Aufgrund des unvollständigen, hinkenden Leistungsverhältnisses liegen die Nichtentgelte von vornherein ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer ( BGE 132 II 353 E. 4.3 zu Art. 38 des damaligen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG 1999; AS 2000 1300]; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 N. 38 und § 4 N. 28;

CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 740). Daraus ergeben sich insbesondere zwei Folgen: Zum einen unterliegen Nichtentgelte keiner Mehrwertsteuer (Ausgangsseite), zum andern dürfen sie, jedenfalls grundsätzlich, zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs führen (Eingangsseite; Botschaft 2008, 6978 zu E-Art. 34 Abs. 1; BGE 141 II 199 E. 4.2 und 5.4; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 N. 123). Der Gesetzgeber hat dies, was die Eingangsseite betrifft, im deklaratorisch gehaltenen Art. 33 Abs. 1 MWSTG 2009 verankert und in einer nicht abschliessenden Aufzählung näher verdeutlicht (Art. 18 Abs. 2 lit. d-l MWSTG 2009 BGE 149 II 255 S. 261 zu den "Nichtentgelten ohne Steuerfolgen"; Urteil 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.4). Im Regelfall wirken Nichtentgelte sich mithin vorsteuerneutral aus.

#### **E. 2.2.5**

In Abweichung davon hat der Gesetzgeber eine drei Positionen umfassende Gruppe von "Nichtentgelten mit Steuerfolgen" gebildet (Art. 33 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG 2009). Konkret geht es um: a. Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden; b. Gelder, die Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben erhalten und die sie im Auftrag von Gemeinwesen zugunsten der Allgemeinheit einsetzen; und c. Beiträge aus kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke. Im Fall dieser drei Kategorien wirken die Nichtentgelte sich vorsteuerwirksam aus, indem der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist (Art. 33 Abs. 2 MWSTG 2009; Urteil 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.5).

#### **E. 2.2.6**

Mit der Vorsteuerwirksamkeit von Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG 2009 traten Bundesrat (Botschaft 2008, 6979 zu E-Art. 34 Abs. 2) und Eidgenössische Räte der Befürchtung entgegen, dass andernfalls Einnahmeausfälle und unerwünschte Auswirkungen auf den nationalen Finanzausgleich eintreten könnten (RALF IMSTEPF, Mehrwertsteuer, 2020, S. 97). Die Ausnahmen sind mithin finanzpolitisch motiviert (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N. 29; ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, Au carrefour des contributions, OREF [Hrsg.], 2020, S. 243 ff., insb. 248 Fn. 20; PIERRE-MARIE GLAUSER, Subventions, dons et sponsoring, ASA 79 [2010/2011] S. 1, insb. 12 ff.; ders., in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [nachfolgend: Komm.MWSTG], 2015, N. 6 zu Art. 33 MWSTG ; OBERSON/PITTET, La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de TVA, ASA 79 [2010/2011] S. 149 ff., insb. 153; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/ PROBST, a.a.O., Rz. 746, 758 und 1812; FELIX GEIGER, in: MWSTG, Kommentar [nachfolgend: HK MWSTG], Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2. Aufl. 2019, N. 15 zu Art. 18 MWSTG ; BEATRICE BLUM, HK MWSTG, a.a.O., N. 12 zu Art. 33 MWSTG ; OBERSON, a.a.O., § 16 N. 310; Urteil 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.7). BGE 149 II 255 S. 262

#### **E. 2.2.7**

Ausnahmen vom allgemeinen System der Mehrwertsteuer sind ganz grundsätzlich problematisch. Bundesgerichtlicher Praxis zufolge müssen die "Allgemeinheit" der

Mehrwertsteuer und das Postulat der Wettbewerbsneutralität (Art. 1 Abs. 3 lit. a MWSTG 2009) daher auch in der Auslegung des Mehrwertsteuergesetzes zum Ausdruck kommen (ausführlich dazu BGE 138 II 251 E. 2.3.4; ferner BGE 141 II 199 E. 4.1 und BGE 148 II 233 E. 4.2, je zur subjektiven Steuerpflicht; zur Interpretation mehrwertsteuerrechtlicher Normen im Allgemeinen: MICHAEL BEUSCH, Komm. MWSTG, a.a.O., N. 28 zur Auslegung; siehe auch GLAUSER, CR-Const., a.a.O., N. 15 ff. zu Art. 130 BV ). Entsprechend sind die Tatbestände, die unter Art. 33 Abs. 2 MWSTG 2009 fallen, aus systematischen und teleologischen Gründen eher einschränkend, jedenfalls nicht ausdehnend zu verstehen (Urteil 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.8).

### **E. 2.3.1**

Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG 2009 spricht von den " Subventionen und anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge , auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden". Bei der "Subvention" bzw. dem "öffentlich-rechtlichen Beitrag" in diesem Sinne handelt es sich um keinen feststehenden mehrwertsteuerrechtlichen Rechtsbegriff, sondern um einen wirtschaftlichen Ausdruck. Auch im Bundesgesetz vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen (SuG; SR 616.1) findet sich keine eigentliche Legaldefinition (LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, Öffentliches Finanzrecht, 2017, S. 245). Ob ein bestimmter Mittelfluss als öffentlich-rechtlicher Beitrag zu gelten hat, ist daher im Einzelfall und unabhängig von der Bezeichnung des Mittelflusses zu entscheiden. Vorliegend ist zur näheren Bestimmung des mehrwertsteuerrechtlichen Begriffs der Subventionen und der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge grundsätzlich auf die Spezialgesetzgebung zu den Subventionen und übrigen öffentlich-rechtlichen Beiträgen zurückzugreifen ( BGE 149 II 43 E. 3.1.1; BGE 140 I 153 E. 2.5.4; Urteile 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; 2C\_323/2019 vom 20. September 2019 E. 5.4).

### **E. 2.3.2**

Diese Anknüpfung geht auch aus Art. 29 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV 2009; SR 641.201) hervor. Die dortige Aufzählung verdeutlicht indes, dass der mehrwertsteuerrechtliche Subventionsbegriff weiter gefasst ist als jener, der dem Subventionsrecht innewohnt ( BGE 129 II 385 E. 3.3.3). Denn gemäss Art. 29 MWSTV 2009 gelten als Subventionen und BGE 149 II 255 S. 263 andere öffentlich-rechtliche Beiträge namentlich die folgenden, von Gemeinwesen ausgerichteten Mittelflüsse: a. Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SuG ; b. Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 lit. a SuG , sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt; c. Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht, und d. vergleichbare Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden. Selbst wenn die öffentliche Hand einen derartigen öffentlich-rechtlichen Beitrag nicht ausdrücklich als solchen bezeichnet, kann durchaus ein Mittelfluss im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG 2009 vorliegen (Urteil 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.3.2).

### **E. 2.3.3**

In allgemeiner Weise zeichnet sich ein öffentlich-rechtlicher Beitrag durch die Zuwendung seitens eines Subjekts des öffentlichen Rechts bzw. allgemeiner eines "Trägers einer öffentlichen Aufgabe" aus (LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, a.a.O., S. 245). Wenngleich sich die Zuwendung in aller Regel als Geldleistung darstellt, sind ebenso Sach-

oder Dienstleistungen denkbar. Als Empfänger des öffentlich-rechtlichen Beitrags kommen sowohl vom beitragsleistenden Gemeinwesen verschiedene andere Träger einer öffentlichen Aufgabe als auch Subjekte des Zivilrechts infrage (LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, a.a.O., S. 246). Die Zuwendung muss zwangsläufig auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen (Legalitätsprinzip gemäss Art. 5 Abs. 1 BV : "Grundlage und Schranke staatlichen Handelns ist das Recht"; BGE 147 I 1 E. 4.3.1), was aber für sich allein nichts darüber aussagt, ob eine rechtliche Pflicht zur Leistung bestehe. Klar ist indes, dass der Zuwendung so oder anders keine marktwirtschaftlich gleichwertige (Haupt-)Leistung seitens der subventionsempfangenden Person gegenübersteht ( BGE 126 II 443 E. 6c; Urteil 2C\_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3). Der öffentlich-rechtliche Beitrag wird mit einer klaren Unterstützungsabsicht erbracht: Dem subventionierenden Gemeinwesen geht es vorrangig darum, die beitragsempfangende Person bzw. die von dieser erbrachten oder zu erbringenden Leistungen finanziell zu unterstützen, um damit volkswirtschaftliche, regionalpolitische, strukturpolitische oder andersartige öffentlich-rechtliche Ziele zu erreichen (Urteil 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.3.3; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 236; BGE 149 II 255 S. 264 GEIGER, HK MWSTG, a.a.O., N. 14 zu Art. 18 MWSTG ). Mit der Subvention zielt die öffentliche Hand auf ein bestimmtes Verhalten, das insgesamt im öffentlichen Interesse liegt, während es nicht vorrangig darum geht, einen bestimmten Zustand herbeizuführen ( BGE 140 I 153 E. 2.5.5).

#### **E. 2.4.1**

Bei einer Spende handelt es sich im Mehrwertsteuerrecht demgegenüber um eine freiwillige Zuwendung in der Absicht, die empfangende Person zu bereichern, ohne dass damit die Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne einhergeht (Art. 3 lit. i MWSTG 2009 Ingress; BGE 141 II 182 E. 3.3).

#### **E. 2.4.2.1**

Die Spende erscheint als eine Zuwendung, wobei es sich auch dabei um eine Geld-, Sach- oder Dienstleistung handeln kann, welche die spendende Person erbringt oder veranlasst. Bei der spendenden Person handelt es sich indes in aller Regel um ein Subjekt des Zivilrechts, was nicht ausschliesst, dass unter Beachtung der gesetzlichen Vorgaben auch ein Träger einer öffentlichen Aufgabe eine Spende erbringen kann. Zu denken ist etwa an eine Geldleistung, die das Gemeinwesen zugunsten der "Glückskette" oder einer anderen wohltätigen Organisation spricht. Empfänger der Spende wird in aller Regel ein anderes Subjekt des Zivilrechts sein. Von der "Freiwilligkeit" der Zuwendung ist auszugehen, wenn die spendende Person keiner gesetzlichen oder (vertrags-)rechtlichen Verpflichtung unterliegt, die empfangende Person zu begünstigen. Sodann setzt Art. 3 lit. i MWSTG 2009 einerseits eine Begünstigungsabsicht voraus, die sich im Willen äussert, die empfangende Person zu bereichern. Der tatsächlichen Entreichung auf Ebene der spendenden Person steht die beabsichtigte Bereicherung auf Ebene der empfangenden Person gegenüber. Andererseits ergeht die Spende frei von der Erwartung einer rechtserheblichen Gegenleistung. Die Spende erfolgt mithin nicht, um auf diese Weise eine von der begünstigten Person erbrachte individuell-konkrete (Haupt-)Leistung abzugelten ( BGE 141 II 182 E. 3.3; BGE 132 II 353 E. 4.3; BGE 126 II 443 E. 8a; Urteil 2C\_466/2020 vom 26. August 2020 E. 4.3; GEIGER, HK MWSTG, a.a.O., N. 60 ff. zu Art. 3 MWSTG ).

#### **E. 2.4.2.2**

Im Ergebnis zeigt sich, dass die spendenempfangende Person weitgehend nach Gutdünken über die erlangten Mittel verfügen kann, was nicht ausschliesst, dass Spenden im Hinblick auf ein BGE 149 II 255 S. 265 bestimmtes Projekt getätigt werden. Grundsätzlich unterliegt die begünstigte Person keinerlei rechtlich normierter Verhaltensbindung, abgesehen davon, dass sie etwa die Zuwendung in einer Publikation "in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt" (Art. 3 lit. i Ziff. 1 MWSTG 2009). Mit dieser geringfügigen Einschränkung erlangt die begünstigte Person die Mittel zur freien Verfügung.

#### **E. 2.4.3**

Genau gleich wie die öffentlich-rechtlichen Beiträge gelten auch die Spenden im Mehrwertsteuerrecht als Nichtentgelt (Urteile 2C\_466/2020 vom 26. August 2020 E. 4.3; 2C\_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.3). Anders als öffentlich-rechtliche Beiträge sind Spenden aber vorsteuerneutral ausgestaltet (Art. 33 Abs. 1 MWSTG 2009; BGE 141 II 199 E. 4.2). Im Grundsatz besteht deshalb ein Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 28 Abs. 1 lit. a und Abs. 3 MWSTG 2009).

#### **E. 3.1**

Streitig und zu prüfen sind die mehrwertsteuerrechtlichen Folgen des Investitionsbeitrags von Fr. 9'000'000.-, den der Kanton Zürich bzw. der von diesem zur Zahlung angewiesene Lotteriefonds an die Mehrheitsaktionärin ausgerichtet hat, worauf er von dort an die Steuerpflichtige gelangte.

#### **E. 3.2.1**

Die vorinstanzlichen Feststellungen zum Streitpunkt sind grundsätzlich klar und unbestritten, weshalb sie das Bundesgericht binden ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; nicht publ. E. 1.3.3).

#### **E. 3.2.2**

In rechtlicher Hinsicht ist unbestritten, dass von einem unvollständigen, hinkenden Leistungsverhältnis auszugehen ist. Die Parteien stimmen darin überein, dass eine "Gegenleistung" (konkret: der durch den Lotteriefonds des Kantons Zürich vorgenommene Mittelfluss) vorliege, nicht jedoch eine diese auslösende, wirtschaftlich gleichwertige (Haupt-)Leistung, die überdies in einem hinreichenden Konnex zum Mittelfluss stünde (vorne E. 2.2.1). Dass der Mittelfluss ein Nichtentgelt darstellt (vorne E. 2.2.4), ist allseits anerkannt. Darüber hinaus herrscht insofern Einigkeit unter den Parteien, dass keine Kapitaleinlage im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG 2009 vorliege. Streitig und zu prüfen bleibt damit, ob der Lotteriefonds einen vorsteuerwirksamen öffentlich-rechtlichen Beitrag (vorne E. 2.3), wovon die ESTV ausgeht, oder eine vorsteuerneutrale Spende (vorne E. 2.4) erbracht habe, was der Auffassung der Steuerpflichtigen entspricht. BGE 149 II 255 S. 266

#### **E. 3.2.3.1**

Wie in der Gegenüberstellung dargelegt, unterscheiden öffentlich-rechtliche Beiträge und Spenden sich in mehrerer Hinsicht voneinander (vorne E. 2.4). Im vorliegenden Fall ist in einem ersten Schritt Folgendes hervorzuheben: Dem Lotteriefonds, der die Mittel erbracht hat, kann keine andere Eigenschaft zukommen, als sie dem Kanton Zürich zukäme, falls dieser geleistet hätte: Es scheint eher einer Zufälligkeit zu entsprechen, dass der Kantonsrat die Mittel nicht unmittelbar dem Staatshaushalt entnommen, sondern den vollständig vom

Kanton beherrschten Lotteriefonds angewiesen hat, den Investitionsbeitrag von Fr. 9'000'000.- zu tragen. Der Lotteriefonds stellt sich in diesem Sinne als der verlängerte Arm des Kantons Zürich dar, zumal auch er öffentlich-rechtlich organisiert ist (§ 61 Abs. 1 CRG/ZH in der damaligen Fassung: "Der Kanton führt einen Lotteriefonds"). Die öffentlich-rechtliche Natur des Investitionsbeitrags liegt auf der Hand. Es handelt sich beim Lotteriefonds um einen Träger einer öffentlichen Aufgabe, wogegen die Empfängerin der Leistung - die Steuerpflichtige - zumindest formell als Subjekt des Zivilrechts erscheint. Sie wird von zwei Subjekten des Zivilrechts gehalten, was nichts daran ändert, dass die Steuerpflichtige letztlich einen überwiegend öffentlichen Zweck verfolgt.

#### **E. 3.2.3.2**

Alsdann ist gegeben, dass der Investitionsbeitrag auf einer gesetzlichen Grundlage beruhte, konkret auf dem genannten § 61 CRG/ZH. Darauf ist nicht weiter einzugehen, zumal das Abstützen auf eine gesetzliche Grundlage einerseits einer Selbstverständlichkeit entspricht (Art. 5 Abs. 1 BV ; vorne E. 2.3.3) und andererseits nicht dieser formelle Umstand entscheidend ist, sondern die materielle Frage, ob es sich um eine Pflichtleistung oder eine Ermessensleistung gehandelt habe. Aller Reglementierung zum Trotz weist das Lotterierecht des Kantons Zürich auf reine Ermessensleistungen hin (zum binären Modell von Anspruchs- und Ermessenssubventionen insbesondere LIENHARD/MÄCHLER/ZIELNIEWICZ, a.a.O., S. 249). So besagt § 6 Abs. 1 LFG /ZH, der das heutige Recht zum Ausdruck bringt: "Aus den [vier verschiedenen] Fonds können Beiträge an Vorhaben gewährt werden". Dasselbe lässt sich aus der Interkantonalen Vereinbarung vom 7. Januar 2005 über die Aufsicht sowie die Bewilligung und Ertragsverwendung von interkantonal oder gesamtschweizerisch durchgeführten Lotterien und Wetten (IVLW) herleiten. Der Kanton Zürich ist der IVLW am 1. Juli 2006 beigetreten (LS 553.3). Dieser Interkantonalen Vereinbarung zufolge gilt: "Es besteht kein BGE 149 II 255 S. 267 Rechtsanspruch auf die Ausrichtung von Beiträgen aus den Fonds" (Art. 27 Abs. 1 IVLW). Das "Ob" liegt damit im politischen Ermessen der beschlussfassenden Organe des Kantons Zürich. Nur das "Wie" ( § 7 ff. LFG /ZH) hat eine eigentliche rechtliche Normierung erfahren.

#### **E. 3.2.3.3**

Bis dahin zeigt sich, dass von der "Freiwilligkeit" der Zuwendung seitens eines Trägers einer öffentlichen Aufgabe an ein Subjekt des Zivilrechts (mit öffentlichen Aufgaben) ausgegangen werden muss. Die Entnahme aus dem Lotteriefonds lässt unschwer erkennen, dass es sich um eine reine Ermessensleistung handelte. Dem Kantonsrat stand es in jeder Hinsicht frei, das Bauvorhaben zu unterstützen. Zu prüfen ist mithin, ob eine bloss "Begünstigungsabsicht" mit dem Recht, grundsätzlich nach Gutdünken über die Mittel zu verfügen (was für eine Spende spräche; vorne E. 2.4.1), oder eine darüber hinausgehende Unterstützungsabsicht mit klarer Zwecksetzung vorliege. Dies wäre kennzeichnend für einen öffentlich-rechtlichen Beitrag (vorne E. 2.3.3). Erklärtes Ziel des Regierungsrates war es, "Spitzenleistungen im Wissens- und Forschungsbereich sowie in der hochspezialisierten medizinischen Versorgung zu ermöglichen und zu fördern", gleichzeitig "Forscherinnen und Forscher sowie Entwicklerinnen und Entwickler und Industrievertreterinnen und -vertreter aus der ganzen Welt nach Zürich zu locken" und "Standortförderung" zu betreiben. Es ging dem Kanton Zürich um die grundsätzliche Förderung eines zwar bestimmten, aber letztlich doch recht allgemeinen Anliegens ("Forschung und Entwicklung in der muskuloskelettalen Medizin") und die Promotion des Standorts Zürich in diesem

Bereich. Das angestrebte Ziel ist damit zwar nur schwerlich messbar, aber hinreichend klar und vor allem im öffentlichen Interesse liegend (siehe § 6 Abs. 1 lit. a-c LFG /ZH). Auf jeden Fall kann nicht mit Fug gesagt werden, der Kanton Zürich habe den Investitionsbeitrag von Fr. 9'000'000.- in der Meinung gesprochen, dass der Hauptaktionär frei und nach Gutdünken darüber verfügen könne. So sprach der Kanton seinen Beitrag im Hinblick auf ein klar umrissenes Bauvorhaben, das ihm unterbreitet worden war und für welches die Mittel einzusetzen waren.

#### **E. 3.2.3.4**

Der gezielte Mitteleinsatz begründet für sich allein keine individuell-konkrete Gegenleistung (was für ein Leistungsverhältnis BGE 149 II 255 S. 268 spräche; vorne E. 2.2.1), ebenso wenig, wie dies einer projektbezogenen Spende entgegensteht (vorne E. 2.4.1). Letztlich ist im Fall einer Spende aber dennoch zu erwarten, dass sie frei von einer rechtlich durchsetzbaren Verhaltensbindung erfolgt, abgesehen davon, dass die Mittel sachgemäss eingesetzt werden. Im vorliegenden Fall mussten die Erwartungen seitens des Kantons Zürich zwangsläufig weiter reichen, indem beträchtliche öffentliche Mittel auf dem Spiel stehen, die haushälterisch zu verwenden und zielgerichtet einzusetzen sind.

#### **E. 3.2.3.5**

Der Kanton Zürich verband mit seiner Investition die Aussicht, auf diese Weise ein gesundheitspolitisch sinnvolles Vorhaben zu unterstützen und in der Fachwelt an Ansehen zu gewinnen. Solches Vorgehen ist typisch für die Vergabe von öffentlich-rechtlichen Beiträgen, die auf reinem politischen Ermessen beruhen. Es kann dem Kanton Zürich nicht unterstellt werden, die Mittel gesprochen und deren Verwendung weitgehend der Steuerpflichtigen überlassen zu haben. Im Fokus stand, dass die Zuwendung zur Verwirklichung eines öffentlichen Zweckes beitragen sollte. Da das Engagement des Kantons Zürich in betragslicher Hinsicht von zentraler Bedeutung ist und in angemessener Weise bekanntgegeben wird, liesse sich im Übrigen nicht sagen, die Zuwendung werde bloss "in einer Publikation in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt" (Art. 3 lit. i Ziff. 1 MWSTG 2009; vorne E. 2.4.1). Das Vorliegen einer Spende müsste schon an diesem Umstand scheitern, zumal die Möglichkeit der freien Verfügung über die erlangten Mittel fehlt, was hier entscheidend ist.

#### **E. 3.2.4**

Wie die Vorinstanz festgestellt hat, gelangten die Mittel zwar in einer ersten Phase vom Kanton Zürich (der durch den Lotteriefonds tätig wurde) an die Mehrheitsaktionärin, worauf sie von dort in einer zweiten Phase an die Steuerpflichtige weitergereicht wurden. Wie aber schon aus dem regierungsrätlichen Antrag vom 26. Februar 2014 hervorgeht, stand für alle Beteiligten von Beginn des politischen Prozesses an fest, dass die beantragten und später gesprochenen Mittel ausschliesslich für die Steuerpflichtige bestimmt waren. Diese ist Eigentümerin des Campus A. und war auch die Destinatärin der Mittel. Diese Sachlage ist für die vorliegende Rechtsanwendung ausschlaggebend, wogegen es auf die formelle Abwicklung und den eigentlichen Fluss der Mittel, der über eine Zwischenstation erfolgte, hier nicht ankommen kann. Das etappierte Vorgehen vermag die Würdigung als öffentlich-rechtlichen Beitrag in dieser BGE 149 II 255 S. 269 Konstellation nicht zu beeinträchtigen. Auf die Tragweite und die Gesetzmässigkeit von Art. 30 Abs. 2 MWSTV 2009 ("Die Kürzung des Vorsteuerabzugs nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG erfolgt beim letzten Zahlungsempfänger oder der letzten Zahlungsempfängerin") ist vor diesem Hintergrund

nicht weiter einzugehen.

### **E. 3.3**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.